

УДК 658.51.011.47

**БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
УПРАВЛІННЯ ЗАТРАТАМИ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ****Радіонова Н. Й., к.е.н.***Київський національний університет технологій і дизайну*

В статті проаналізовано вплив системи бюджетування управління затратами підприємства на ефективність його діяльності. Зазначено вплив бюджетування на формування основи виробничо-господарської діяльності виробничого підприємства. Обґрунтовано значення бюджетування як інструменту планування, аналізу та контролю діяльності підприємства. Показано переваги менеджменту суб'єкта господарювання у зв'язку із застосуванням бюджетів. Представлено блок-схему взаємозв'язку бюджету прибутку промислового підприємства з бюджетами затрат. Розглянуто математичну залежність затрат від обсягу виробництва. Розкрито види бюджетів залежно від способу реалізації. Відзначено відповідність певних відносин постійних затрат, змінних затрат, ціни і прибутку. Показана залежність рівня відносного прибутку виходячи з собівартості і відносин постійних затрат до змінних. Представлено аналіз відхилення затрат. Доведено доцільність застосування бюджетування, як інструменту управління затратами виробничого підприємства.

Ключові слова: управління затратами, затрати підприємства, бюджетування, скорочення затрат, підприємство

UDC 658.51.011.47

**BUDGETING AS AN INSTRUMENT FOR COSTS MANAGEMENT AT
PRODUCTION ENTERPRISES****Radionova N., PhD in Economics***Kyiv National University of Technology and Design*

The article analyzes the influence of the system of budgeting the management of enterprises costs on the effectiveness of its work. The influence of budgeting on the formation of the basis of production and economic activity of the production enterprise is noted. The value of budgeting as an instrument of planning, analysis and control of the enterprise activity is substantiated. The advantages of management of a business entity in connection with the use of budgets are shown. The block diagram of the relationship between the profit budget of the production enterprise and the cost budgets is presented. The mathematical dependence of costs on the volume of production is considered. The types of budgets are disclosed depending on the implementation method. Certain relationships of constant costs, variable costs, prices and profits are noted. The dependence of the level of relative profit on the basis of cost and relations of constant costs to variables is shown. Analysis of cost deviation is presented. The expediency of using budgeting as an instrument for managing the costs of the production enterprise has been proved.

Keywords: cost management, enterprise costs, budgeting, cost reduction, enterprise

Актуальність проблеми. Високий ступінь нестабільності чинників зовнішнього середовища, низький рівень прогнозованості їх динаміки, загострення економічних і політичних протиріч світового та національного характеру оказують вплив на господарювання вітчизняних виробничих підприємств. Зазначене значно ускладнює та диверсифікує завдання, що стоять перед керівництвом підприємства, обумовлює необхідність пошуку нових принципів, методів, інструментів управління, що відповідатимуть вимогам сучасності.

Незважаючи на велику кількість завдань, що стоять перед керівництвом підприємства щодо управління затратами, всі вони можуть бути зведені до загального основного завдання, що орієнтує управління на досягнення основної мети підприємства – отримання прибутку. Це може досягатися за допомогою бюджетування, як одного з ключових інструментів економічного управління затратами підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розроблення теоретичних та прикладних засад бюджетування на підприємстві зробили такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як: Череп А.В. [1], Гик В.В.[2], Костирко Р.О.[3], Щеголькова С.В.[3], Батенко Л.П.[4], Зінкевич Т.О. [4], Кизенко О.О. [4], Орлова К.Є.[5], Пічка А.М.[6] Пилипенко А.А.[7], Дзьобко І.П.[7], Писарчук О.В. [7], Хиггиис Р.С.[8]. Проте, незважаючи на розробки науковців та дослідників, які розглядали загальні аспекти бюджетування, постає необхідність визначення бюджетування, як інструменту забезпечення управління затратами виробничих підприємств.

Метою статті є теоретичне обґрунтування та визначення перспектив бюджетування, як інструменту забезпечення управління затратами виробничих підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зважаючи на роль системи бюджетування у діяльності підприємства, особливого значення набуває раціональна її організація, що, в першу чергу, передбачає визначення принципів її формування та функціонування [5].

Діяльність щодо управління затратами, можна характеризувати так, що, по-перше, вона відбувається в межах функцій, спрямованих на досягнення певних цілей і вирішення конкретних завдань, по-друге, в центрі їх знаходиться функція регулювання. Регулювання передбачає

набір інструментів методичного та організаційного характеру, що забезпечують ефективність затрат.

За основу такого регулювання береться формування затрат як головного компонента, що впливає на досягнення основної мети підприємства – отримання прибутку [4]. Для формування прибутку і контролю за ним застосовується метод бюджетування затрат. Оскільки метою управління затратами є отримання необхідного прибутку, то всі бюджети по затратах повинні орієнтуватися на бюджет прибутку від реалізації продукції підприємства.

Бюджетування діяльності підприємства за своєю сутністю являє собою стандартизований процес визначення затрат підприємства та пов'язаних із ними ресурсів, що у сукупності формують основу виробничо-господарської діяльності підприємства [7]. Бюджетування виступає потужним інструментом планування, аналізу та контролю діяльності підприємства, водночас, відповідає вимогам гнучкості та системності, що надає переваги менеджменту суб'єкта господарювання у процесі прийняття та реалізації рішень [1].

Практика підприємств показує, що при приблизно стабільному складі (номенклатурі) бюджетів підходи до їх розробки існують різні. За технологією складання бюджетів їх види представлено на рис. 1.

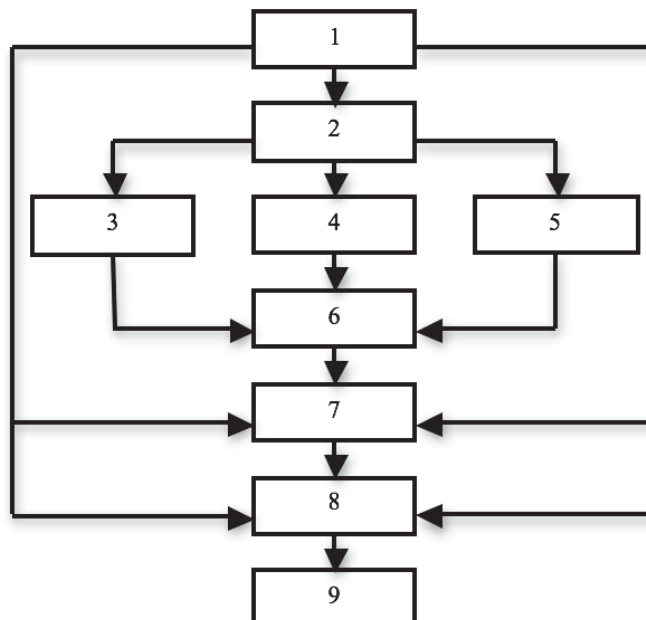


Рис. 1. Блок-схема взаємозв'язку бюджету прибутку промислового підприємства з бюджетами затрат [Розробка автора]

1 – бюджет реалізації; 2 – бюджет виробництва; 3 – бюджет прямих матеріальних затрат; 4 – бюджет прямих затрат праці; 5 – бюджет загальновиробничих затрат; 6 – бюджет виробничих затрат; 7 – бюджет комерційних затрат; 8 – бюджет загальногосподарських затрат; 9 – бюджет доходів і затрат.

Гнучкий спосіб розробки бюджету найкращим чином підходить для центрів повністю керованих затрат, де важливо бачити зміни змінних і змішаних затрат в залежності від обсягу виробництва [2]. Для розробки бюджету вказується ставка змінних затрат на одиницю продукції і приросту змішаних затрат на одиницю приросту обсягу продукції.

В цьому випадку вирішення практичного завдання по залежності затрат від обсягу виробництва виражається формулою:

$$3Q = f(C_{зм}; Q; C_{пр}; \Delta Q) \quad (1)$$

і економіко-математичною формулою:

$$3Q = C_{зм} \times (Q + \Delta Q) \pm C_{пр} \times \Delta Q \quad (2)$$

де $3Q$ – затрати при обсязі випуску продукції, що дорівнює $Q + \Delta Q$,
 Q – базовий обсяг випуску;

ΔQ – приріст (зменшення) обсягу випуску в порівнянні з базовим обсягом випуску;

$C_{зм}$ – ставка змінних затрат на одиницю продукції;

$C_{пр}$ – ставка приросту змінних затрат на одиницю приросту обсягу продукції.

Фіксовані бюджети більше застосовуються для центрів частково керованих затрат [3]. Ці затрати, по суті, не змінюються в залежності від обсягу випуску продукції. Як показано на рис. 2, використовуються фіксовані бюджети кількох видів.

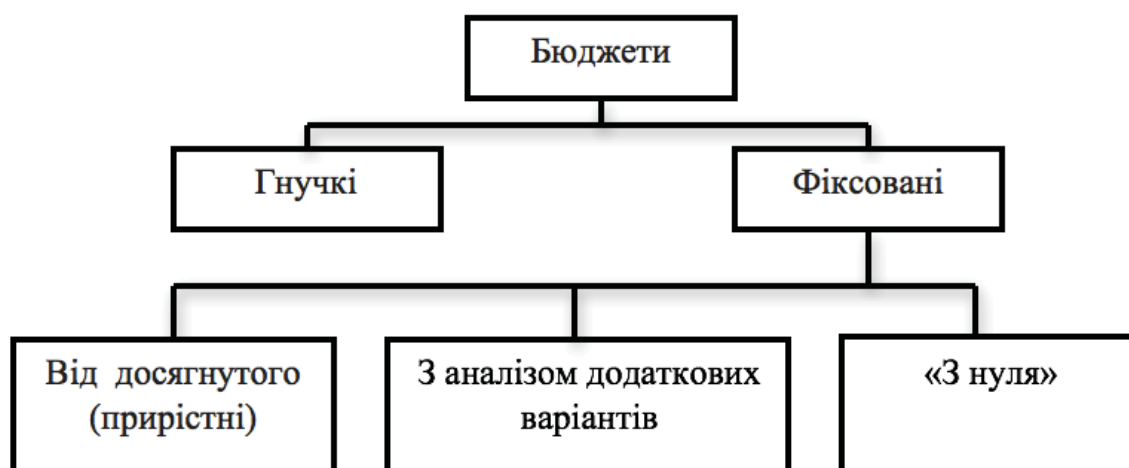


Рис. 2. Види бюджетів залежно від способу реалізації
[Розробка автора]

Бюджети «від досягнутого» складаються на підставі статистичних даних минулих років з урахуванням зміни умови діяльності

підприємства. У цьому випадку залежність затрат від зміни параметрів, що на них впливають, можна виразити функцією:

$$Z^{\text{от}}_{\Sigma \text{пар}} = f[(C^{\text{б}}_{\text{пар1}} + \Delta C^{\text{от}}_{\text{пар1}}), (C^{\text{б}}_{\text{пар2}} + \Delta C^{\text{от}}_{\text{пар2}}), \dots, (C^{\text{б}}_{\text{пар i}} + \Delta C^{\text{от}}_{\text{пар i}})] \quad (3)$$

де $Z^{\text{от}}_{\Sigma \text{пар}}$ – сумарна величина затрат в звітному періоді з урахуванням зміни умов діяльності підприємства;

$C^{\text{б}}_{\text{пар1}}, C^{\text{б}}_{\text{пар2}}, \dots, C^{\text{б}}_{\text{пар i}}$ – досягнута в базовому періоді величина 1-го, 2-го, ..., i-го параметра;

$\Delta C^{\text{от}}_{\text{пар1}}, \Delta C^{\text{от}}_{\text{пар2}}, \dots, \Delta C^{\text{от}}_{\text{пар i}}$ – очікуваний або фактичний приріст 1-го, 2-го,

i-го параметра в звітному році.

Розрахунок затрат може проводитися за умовами приросту в звітному періоді цехових затрат (накладних), загальновиробничих, комерційних затрат та ін.

Так, при зміні в звітному періоді непрямих затрат i-ї групи по j-му виробу затрати можна розрахувати, виходячи з цих нових умов діяльності підприємства, за формулою (при постійній основі розподілу затрат):

$$Z^{\text{зв}}_i = \left[\frac{Z^{\text{б}}_i + \Delta Z^{\text{зв}}_i}{Z^{\text{б}}_p} \right] \times Z^{\text{б}}_{pj} \times Q^{\text{зв}}_j \quad (4)$$

де $Z^{\text{зв}}_i$ – непрямі затрати i-ї групи по j-му виробу в звітному періоді;

$Z^{\text{б}}_i$ – непрямі затрати i-ї групи за всіма видами виробів в базовому періоді (наприклад, по групі загальновиробничих затрат);

$\Delta Z^{\text{зв}}_i$ – приріст в звітному році непрямих затрат i-ї групи за всіма видами виробів;

$Z^{\text{б}}_p$ – непрямі затрати в базовому періоді за всіма видами виробів;

$Z^{\text{б}}_{pj}$ – база розподілу затрат по j-му виробу;

$Q^{\text{зв}}_j$ – обсяг випуску j-х виробів у звітному році.

Що стосується фіксованого бюджету з додатковою обробкою, то він передбачає різноманітне рішення з фіксованою величиною приросту для кожного варіанта [6].

Найбільш складним є фіксоване бюджетування «з нуля». Це бюджет складається для даного центру затрат вперше. Його розробка більш прийнятна для частково керованих затрат і коли потенційні втрати можуть бути досить великі [5]. Процедура формування бюджету «з нуля» передбачає аналіз альтернативних варіантів з оцінкою затрат для кожного з варіантів і ефекту від кожного з них, визначення факторів, що обмежують можливості досягнення мінімальних затрат і їх оптимізації.

Для надійного і ефективного здійснення процесів в управлінні затратами на основі бюджетування потрібно проходження загальним закономірностям економічного функціонування його в системі підприємства, бо, як бачимо, і з функціональної моделі управління затратами входить в систему підприємства в якості однієї з її підсистем [8]. Оскільки на управління затратами покладається завдання забезпечення отримання запланованої суми прибутку і її максимізації шляхом приведення аналізу відхилень від норми затрат до задовільних розмірів, то найважливішим є дотримання вимоги відповідності певних відносин постійних затрат, змінних затрат, ціни і прибутку. Аналітичний вираз цієї вимоги, отриманий в результаті досліджень, має такий вигляд:

$$\frac{Z_{\text{пост}}}{q \times Z_{\text{пост}}} = \frac{Ц}{Z_{\text{зм}}} \times \frac{1}{(1 + \Pi_o)} - 1 \quad (5)$$

де $Z_{\text{пост}}$ – постійні затрати;

$Z_{\text{зм}}$ – змінні затрати;

q – кількість одиниць продукції;

$Ц$ – ціна продукції;

Π_o – відносний прибуток.

$$\Pi_o = \Pi_p / C_q, \quad (6)$$

де Π_p – прибуток від реалізації продукції;

C_q – собівартість q одиниць продукції.

Формула (6) дозволяє обґрунтовувати і приймати рішення за затратами, ціною, які забезпечують задану прибутковість. Із застосуванням тієї ж методики вирішується і зворотна задача: визначається рівень відносного прибутку виходячи з собівартості і відносин постійних затрат до змінних [$Z_{\text{пост}} : (q \times Z_{\text{зм}})$] і ціни до змінних затрат, що припадає на одиницю продукції [$Ц : Z_{\text{зм}}$]. Рівень прибутковості тут визначається за такою залежністю:

$$\Pi_o = \frac{Ц}{Z_{\text{зм}}} \times \frac{1}{1 + \frac{Z_{\text{пост}}}{q \times Z_{\text{зм}}}} - 1 \quad (7)$$

Показник рівня відносного прибутку може бути виражений так само у відсотках.

В умовах обмеженості ресурсів, під якою мається на увазі не тільки альтернативний вибір продукту для випуску, але і можливі збої в забезпеченні ними виробництва через невчасність поставок матеріальних запасів, інших причин, що викликали відхилення від нормального перебігу виробничого процесу, доводиться по ходу цього процесу

вирішувати завдання коригування затрат, і в якійсь мірі за рахунок їх зменшення, прагнучи обмежити втрати по прибутку.

Для цього, наприклад, за допомогою експрес-аналізу слід визначити області відхилення по прибутку і потім величину виявлених відхилень.

Для більш точного виявлення впливу відхилень за затратами на виручку підприємства і, отже, на його прибуток слід враховувати й інші причини, які викликають зміну цих показників. Можливо відставання фактичного обсягу виручки від запланованого в зв'язку зі зниженням ефективності, продуктивності праці, збоїв в реалізації, через зміни цін реалізації та ін. Так, наприклад, відхилення виручки від реалізації (B_p) можливо оцінити за формулою:

$$B_{\text{від.р}} = B_{\text{р. ф}} - B_{\text{р. п}}, \quad (8)$$

де $B_{\text{р. ф}}$, $B_{\text{р. п}}$ – фактичні і планові обсяги реалізації.

Відхилення виручки від реалізації $B_{\text{від.р}}$ складається з двох складових: відхилень за обсягом реалізації $B_{\text{від.р.об}}$ і відхилень за цінами реалізації $B_{\text{від.р.ц}}$, тобто

$$B_{\text{від.р}} = B_{\text{від.р.об}} + B_{\text{від.р.ц}} \quad (9)$$

$$B_{\text{від.р.об}} = Q_{\text{п}} \times (Q_{\text{ф}} - Q_{\text{п}}) \quad (10)$$

$$B_{\text{від.р.ц}} = Q_{\text{ф}} \times C_{\text{ф}} - C_{\text{п}} \quad (11)$$

де $Q_{\text{ф}}$, $Q_{\text{п}}$ – обсяги випуску фактичний і плановий;

$C_{\text{ф}}$, $C_{\text{п}}$ – фактична і планова ціна одиниці продукції.

Таким чином, виключаючи із загального бюджету планові відхилення по виручці, відхилення по обсягу реалізації і відхилення за цінами, виходять відхилення максимально наближені до відхилень за затратами. Це означає, що прийняті рішення щодо бюджетування затрат із врахуванням можливих відхилень будуть більш обґрунтованими і об'єктивними.

Висновки. Управління затратами є підсистемою управління підприємством, таким чином, у своїх цілях виходить зі стратегічних цілей підприємства. На основі цих цілей далі йде розробка стратегії у вигляді конкретних цілей з визначенням об'єктів стратегічних дій, їх напрямів, пріоритетів, засобів контролю за результатом. Можна відзначити, що в сучасних умовах господарювання бюджетування виступає важливим та ефективним інструментом економічного управління затратами виробничого підприємства, оскільки відповідає вимогам гнучкості,

результативності, оптимальності, системності та надає широкі можливості у сфері управління затратами керівникам різних рівнів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бюджетування як інструмент забезпечення життєдіяльності підприємства: монографія / за ред. А.В. Череп. – Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2011. – 220 с.
2. Гик В. В. Бюджетування як інструмент контролю витрат на інновації у будівництві /В.В. Гик// Науково-виробничий журнал ІННОВАЦІЙНА ЕКОНОМІКА №7-2013[45].-С. 320-324.
3. Костирко Р.О. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства : монографія / Костирко Р.О., Щеголькова С.В. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.
4. Основи бюджетування : навч.-метод, посіб. для самост. вивч. дисц. / [Л.П. Батенко, Т. О. Зінкевич, О. О. Кизенко та ін.]; за заг. ред. Л. П. Батенко. — К.: ХНЕУ, 2010—202 с.
5. Орлова К.Є. Бюджетування як ефективний інструмент економічного управління діяльністю підприємства [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/01/149-1.pdf>
6. Пічка А. М. Бюджетування як складова процесу управління підприємством / А.М. Пічка // Водний транспорт. – 2013. – № 1. – С. 93–97.
7. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А.А. Пилипенко, І.П. Дзьобко, О.В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
8. Хиггинс Р. С. Финансовый анализ: инструменты для принятия бизнес-решений / Р. С. Хиггинс. — [Пер.с англ.]. — 8-е изд. — М.: Вильямс, 2007. —461 с.